Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30631 du rôle
Inscrit le 25 mai 2012

Audience publique 1er octobre 2013

Recours formé par
Madame ... et Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30631 du rôle et déposée le 25 mai 2012 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., née le … à … (Belgique), et de son époux Monsieur ..., né le … à … (France), demeurant actuellement ensemble à L-…, visant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 février 2012, répertoriée sous le numéro … du rôle, déclarant la réclamation introduite le 14 septembre 2010 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2009, émis le 9 juin 2010, recevable en la forme, mais non fondé ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 octobre 2012 par Madame ... et Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2012 ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Jacqueline Jacques en leurs plaidoiries respectives.

En date du 1er avril 2010, Madame ... et son époux, Monsieur ..., déposèrent au bureau d'imposition Luxembourg la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009.

Le 9 juin 2010, le bureau d'imposition Luxembourg V émit à l'égard de Madame ..., et de son époux, Monsieur ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2009.

Par un écrit du 10 septembre 2010 adressé au bureau d'imposition Luxembourg, Madame ... et son époux, Monsieur ... demandèrent des éclaircissements sur les écarts entre les montants retenus par le bureau d'imposition Luxembourg et leur déclaration pour l'impôt sur le revenu déposée au bureau d'imposition Luxembourg.

Par écrit du 14 septembre 2010, Monsieur ... s'adressa à nouveau au bureau d'imposition Luxembourg afin de confirmer la réclamation introduite par lettre du 10 septembre 2010 au sujet du bulletin d'imposition sur les revenus de 2009, émis le 9 juin 2010 précisant que les points de réclamation portaient, d'une part, sur l'omission de déductions des charges sociales françaises sur ses revenus salariés de source luxembourgeoise pour un total d'environ … euros et, d'autre part, sur le montant des acomptes et avances trimestrielles de … euros sur l'imposition de 2010.

Par décision du 23 février 2012, le directeur de l'Administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », déclara la réclamation recevable en la forme, mais non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 14 septembre 2010 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2009, émis le 9 juin 2010 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la déduction de charges sociales françaises comme dépenses spéciales ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant, à titre général, que le règlement 1408/71/CEE du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés ainsi qu'aux membres de leur famille qui se déplacent dans l'Union Européenne, (ci-après : le règlement 1408/71), soumet un salarié détaché par son employeur sur le territoire d'un autre Etat membre pour y effecteur un travail pour son compte à la seule législation de l'Etat membre de destination au plus tard à l'issue d'une période de 24 mois, de manière à ce que les cotisations ultérieures à un régime de sécurité sociale français ne sauraient plus être qualifiées d'obligatoires ;

Considérant que conformément à son article 2, 1., le règlement 1408/71 s'applique notamment « aux travailleurs salariés ou non salariés qui sont ou ont été soumis à la législation de l'un ou de plusieurs Etats membres et qui sont des ressortissants de l'un des Etats membres » et il couvre, au vœu de son article 4, 1., entre autres les prestations de vieillesse et de chômage ;
que ce texte de droit communautaire, obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre conformément à l'article 249 du Traité de Rome, est partant appelé à régir la situation en cause du demandeur qui a été détaché par son employeur français ;

Considérant que l'article 13 du règlement 1408/71 énonce dans son paragraphe 1er la règle générale que, « sous réserve de l'article 14quater, les personnes auxquelles le présent règlement est applicable ne sont soumises qu'à la législation d'un seul Etat membre » et le paragraphe 2 du même article pose que « la personne qui exerce une activité salariée sur le territoire d'un Etat membre est

soumise à la législation de cet Etat, même si elle réside sur le territoire d'un autre Etat membre ou si l'entreprise ou l'employeur qui l'occupe a son siège ou son domicile sur le territoire d'un autre Etat membre » ;

qu'au vœu de ce texte, hormis l'hypothèse visée à l'article 14quater non pertinente en l'espèce, un salarié se trouve dès lors en principe soumis à la législation sociale de l'Etat membre sur le territoire duquel il exerce son activité professionnelle dépendante ;

Considérant que le réclamant, en détachement au Luxembourg, était en tout cas soumis au cours de l'année 2009 exclusivement à la législation sociale luxembourgeoise, de manière que seules les cotisations sociales fixées par la législation luxembourgeoise ont revêtu un caractère obligatoire et qu'au-delà de toutes dispositions légales ou réglementaires françaises éventuelles en sens contraire, le réclamant ne pouvait plus être tenu à titre obligatoire au paiement de cotisations sociales françaises, lesquelles revêtent dès lors le caractère de cotisations à un régime d'assurance volontaire ou facultative continuée ;

Considérant à cet égard qu'en vertu de l'article 110, alinéa 4 L.I.R., sont déductibles les cotisations payées à titre personnel en raison d'une assurance continuée, volontaire ou facultative et d'un achat de périodes en matière d'assurance maladie et d'assurance pension auprès d'un régime de sécurité social luxembourgeois ou d'un régime légal étranger, visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale ;

Considérant cependant qu'en l'espèce il ressort de l'avenant au détachement au contrat de travail que les cotisations françaises seront supportées par l'employeur (p. 6, article 9.1, dernière phrase) et partant non payées à titre personnel ;

Considérant qu'en tant que dépenses spéciales seules les primes et cotisations à charge du contribuable sont susceptibles d'entrer en ligne de compte ;

que c'est dès lors à raison que le bureau d'imposition n'a pas porté en déduction lesdites cotisations ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 mai 2012, Madame ... et son époux, Monsieur ..., ci-après désignés dénommés « les époux ... », introduisirent un recours contentieux contre la décision précitée du directeur du 23 février 2012.

Quant à la nature du recours sous analyse force est au tribunal de constater que si les époux ... concluent, dans le dispositif de la requête introductive d'instance, dans un premier temps abstraitement à l'annulation de la décision déférée du directeur du 23 février 2012, il n'en reste pas moins qu'ils sollicitent parallèlement et plus concrètement la déduction des cotisations salariales maintenues en France des revenus perçus. Dès lors, le tribunal est amené à conclure que les époux ... ont entendu introduire un recours tendant principalement à la déduction des cotisations salariales maintenues en France de Monsieur ..., de sorte que le recours introduit est à qualifier de recours en réformation, la demande en annulation de la décision du directeur précitée du 23 février 2012 n'a ainsi été introduite qu'à titre subsidiaire.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO » et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif

est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Par voie de conséquence, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Quant à la recevabilité du recours, le délégué de gouvernement fait valoir que le courrier du 10 septembre 2010, signé par les deux époux, ne saurait être qualifié de réclamation dans la mesure où il contiendrait uniquement des questions abstraites s'interrogeant de manière vague sur d'éventuelles régularisations utiles. En ce qui concerne la réclamation formulée le 14 septembre 2010 à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2009, émis le 9 juin 2010, le délégué du gouvernement estime qu'il aurait été introduit par Monsieur ... seul, de sorte que le recours formé par Madame ... serait à déclarer irrecevable *omissio medio* à défaut de réclamation formulée par cette dernière devant le directeur.

Aux termes de l'article 249 AO : « *(1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat.* […] *Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn es aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt. […] »

Ainsi, le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, mais requiert *express verbis* que la formulation de la déclaration doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'imposition en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.

En l'espèce, il ressort de l'écrit du 10 septembre 2010 que les époux ... ont considéré que ce serait à tort que le bureau d'imposition n'a pas pris en considération le montant de 18.117,- euro au titre des prestations sociales versées aux caisses sociales et de retraite françaises et qu'ils ont expressément demandé que ce montant soit pris en compte. Le fait que les époux … ont considéré l'écrit du 10 septembre 2010 comme étant une réclamation au sens de l'article 249 AO est encore confirmé par l'écrit du 14 septembre 2010, qui a certes été signé par Monsieur ... seul, mais dans lequel il réaffirme de manière non équivoque que la demande introduite par lettre du 10 septembre 2010 était à lire comme constituant une réclamation.

Partant, le tribunal est amené à conclure que l'écrit introduit par les époux ... portant la date du 10 septembre 2010 est à qualifier de réclamation au sens de l'article 249 AO et que l'écrit introduit en date du 14 septembre 2010 n'en constitue que la confirmation, de sorte que le moyen selon lequel le recours serait irrecevable dans la mesure où il a été introduit par Madame ... laisse d'être fondé.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Avant de discuter les moyens invoqués de part et d'autre, le tribunal est prime abord amené à conclure de qu'il partage l'analyse concordante des parties que la législation applicable aux époux ... en matière de sécurité sociale au sens large est, par référence aux dispositions des articles 13 et 14 du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité

sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, exclusivement celle du Grand-Duché du Luxembourg, l'article 3 de l'avenant de détachement de Monsieur Arnould fixant en effet la durée de son détachement à 3 ans, de sorte que la déductibilité des cotisations sociales au sens large est à analyser par rapport aux dispositions de l'article 110 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

Par ailleurs, et dans la mesure où il n'est pas non plus contesté que les cotisations sociales litigeuses ne sont pas déductibles en application de l'article 110, paragraphe 1 LIR, la question demeurant litigieuse est celle de savoir si c'est à bon droit que le directeur a refusé de faire bénéficier les demandeurs des dispositions de l'article 110, paragraphe 4 LIR suivant lequel sont déductibles les cotisations ou prélèvements des « […] *cotisations payées à titre personnel* […] *en matière d'assurance maladie et d'assurance pension auprès d'un régime de sécurité sociale luxembourgeois ou d'un régime légal étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale.* »

Il s'ensuit que la déductibilité des cotisations sociales payées auprès d'un régime légal étranger est soumise aux conditions cumulatives qu'elles ont été acquittées par le contribuable lui-même et qu'elles ont été payées auprès d'un régime légal étranger visé par un instrument bi-ou multilatéral de sécurité sociale.

La première question qu'il y a dès lors lieu de trancher est celle de la nature des cotisations litigieuses, en l'occurrence si elles ont été payées auprès d'un régime légal étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale.

A cet égard les demandeurs font valoir, d'un côté, que les cotisations salariales aux régimes de retraites complémentaires ARRCO, AGIRC et AGFF, représentant 85,8% du montant total dont la déduction est sollicitée en l'espèce, auraient été expressément visées par la circulaire du directeur LIR n° 111/1 du 24 septembre 2009. D'un autre côté, quant aux régimes obligatoires de la Société Générale, les demandeurs font valoir qu'ils n'auraient eu aucune liberté de choix quant à l'adhésion à ces différents régimes. En tout état de cause ces cotisations devraient être admis en déductions en vertu de l'article 111, paragraphe 1 LIR.

Le délégué du gouvernement, en se référant au principe que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartiendrait au contribuable en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 21 juin 1999 », fait plus particulièrement valoir qu'il appartiendrait à un contribuable qui invoque la déductibilité de charges sociales étrangères au titre de dépenses spéciales en vertu de l'article 110, paragraphe 4 LIR d'établir notamment que les montants payés constituent des cotisations en raison d'une assurance continuée à un régime légal étranger de sécurité sociale. En l'espèce, cette preuve n'aurait pas été rapportée en ce qui concerne les cotisations se rapportant aux régimes énumérés aux articles 9.1, 9.2, et 9.4 de l'avenant au contrat de travail signé par le demandeur.

Tel que cela a été rappelé à juste titre par le délégué du gouvernement, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable. Il s'en suit qu'il appartient en l'espèce aux demandeurs de prouver, tel que relevé ci-avant, que les charges sociales litigieuses ont été payées auprès d'un régime légal étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale. S'il est certes exact que les demandeurs n'invoquent aucun instrument bi- ou multilatéral au sens de l'article 110, paragraphe 4 LIR, il n'en reste pas moins qu'ils se réfèrent à bon droit à la circulaire du directeur LIR n° 111/1 du

24 septembre 2009, qui admet expressément que les cotisations versées à ARRCO, AGIRC ou encore AGFF sont déductibles en vertu de l'article 110, paragraphe 4 LIR.

En l'espèce, il ressort expressément de l'article 9.3 de l'avenant au contrat de travail du demandeur que ce dernier est soumis aux régimes ARRCO/AGIRC, de sorte que le tribunal est amené à conclure que ces régimes rentrent de par leur nature aux prévisions de l'article 110, paragraphe 4 LIR. Cependant, au-delà de ce constat, il n'est soumis au tribunal aucun élément concluant que les autres cotisations dont le demandeur sollicite la déductibilité rentrent également dans le champ d'application de l'article 110, paragraphe 4 LIR. En effet, en ce qui concerne les autres régimes dont le demandeur invoque la déductibilité des cotisations sociales, le tribunal est amené à conclure, de concert avec la partie étatique, que les demandeurs n'ont pas rapporté la preuve que ceux-ci sont à qualifier de régimes légaux étrangers visés par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale au sens de l'article 110, paragraphe 4 LIR, de sorte que le directeur a valablement, au stade actuel de l'instruction de l'affaire et compte tenu du fait que le demandeur en a la charge de la preuve, pu refuser de les admettre à la déductibilité au sens de l'article 110, paragraphe 4 LIR.

En ce qui concerne la référence fait à l'article 111, paragraphe 1 LIR, la position étatique à cet égard est encore à confirmer dans la mesure où, à défaut par les demandeurs de fournir des explications circonstanciées quant au bien-fondé du moyen, ceux-ci se limitant à citer l'article en question est à la conclusion qu'il serait applicable, le tribunal se trouve dans l'impossibilité d'en apprécier le bien-fondé, de sorte qu'il laisse à être fondé.

Quant à la condition que les cotisations visées doivent avoir été supportées par le contribuable lui-même, les demandeurs font valoir que l'interprétation du directeur de l'avenant au contrat de travail que Monsieur … avait signé avec son employeur confondrait la part patronale des cotisations sociales volontaires maintenues en France, supportées par l'employeur, avec la part salariale des cotisations sociales volontaires maintenues en France qui auraient été acquittées personnellement par le demandeur. Ce fait serait prouvé tant par un certificat émis le 24 septembre 2010 par la direction des ressources humaines du groupe Société et Général ainsi que par les extraits bancaires versés en cause.

Le délégué du gouvernement fait valoir que les pièces versées à l'appui de la requête introductive d'instance ne seraient pas de nature à rapporter la preuve qu'il y aurait eu prise en charge à titre personnel des cotisations sociales au sens de l'article 110, paragraphe 4 LIR, de sorte que le recours serait à rejeter pour ne pas être fondé.

A cet égard, force est au tribunal de constater de prime abord que son analyse se limitera aux régimes ARRCO/AGIRC, qui, tel que cela a été retenue ci-avant, sont de par leur nature susceptibles d'être déduits au titre de l'article 110, paragraphe 4 LIR.

Aux termes de l'article 9.3, paragraphe 6 de l'avenant du contrat de travail du demandeur : « *les cotisations salariales sont à la charge du salarié* », de sorte qu'il y a lieu de conclure que c'est à tort que le directeur a interprété ledit avenant en ce sens que les cotisations, du moins en ce qui concerne les régimes sous analyse, sont par principe à la charge de l'employeur. Cette conclusion est encore confirmée par l'attestation de la direction des ressources humaines du groupe Société Générale aux termes de laquelle le montant des cotisations sociales salariales volontaires maintenues en France et acquittées par Monsieur … s'élèverait à … euros, montant correspondant au montant total dont la déductibilité fait l'objet du présent litige. Finalement, force est encore au tribunal de constater que le paiement de cotisations sociales sous analyse par le demandeur lui-même ressort encore à suffisance de droit des extraits bancaires versés en cause.

Par voie de conséquence, il suit des développements qui précèdent que c'est à tort que le directeur a refusé de déduire les cotisations sociales des régimes ARRCO/AGIRC en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 110, paragraphe 4 LIR, de sorte que la décision directoriale encourt la réformation en ce sens, et que le recours est partant à rejeter pour le surplus .

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et d'en attribuer à chaque partie la moitié.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation dit que les cotisations sociales payées auprès des régimes de retraites complémentaires ARRCO/AGIRC sont déductibles comme dépenses spéciales en vertu de l'article 110, paragraphe 4 LIR ;

rejette le recours pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et en attribue à chaque partie la moitié.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 1er octobre 2013 par le vice-président en présence du greffier Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 2/10/2013
Le Greffier du Tribunal administratif